

ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Дело № 301-ЭС21-16598

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

27 декабря 2021 года

Резолютивная часть определения объявлена 22 декабря 2021 года.

Полный текст определения изготовлен 27 декабря 2021 года.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в составе:

председательствующего судьи Антоновой М.К.,
судей Першутова .Г., Тютин Д.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании кассационную жалобу дела кассационную жалобу акционерного общества «Судоходная компания «Волжское пароходство» на решение Арбитражного суда Нижегородской области от 06.11.2020, постановление Первого арбитражного апелляционного суда от 26.02.2021, постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 07.06.2021 по делу № А43-25632/2019

по заявлению акционерного общества «Судоходная компания «Волжское пароходство» о признании недействительными решений Инспекции Федеральной налоговой службы по Нижегородскому району города Нижнего Новгорода от 22.01.2019 № 12178, от 22.01.2019 № 235,

В заседании приняли участие представители:

от акционерного общества «Судоходная компания «Волжское пароходство» - Артюх А.А., Глейкин М.В., Крутских Н.В., Морозова Т.В.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы по Нижегородскому району города Нижнего Новгорода – Денисаев М.А., Иванов С.Е., Кузнецова И.В., Полозков Д.С.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Антоновой М.К., выслушав объяснения представителей участвующих в деле лиц, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

установила:

акционерным обществом «Судоходная компания «Волжское пароходство» (далее - налогоплательщик, общество, заявитель) в Инспекцию Федеральной налоговой службы по Нижегородскому району города Нижнего Новгорода (далее - инспекция, налоговый орган) представлена уточненная налоговая декларация по налогу на добавленную стоимость (далее - НДС) за 2 квартал 2017 года, в которой, помимо прочего, заявлены налоговые вычеты в сумме 38 236 729 рублей по операциям, облагаемым по налоговой ставке 0 процентов.

По результатам проверки инспекцией составлен акт от 20.11.2018 № 64199 и вынесены решения от 22.01.2019 № 12178 об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения и № 235 об отказе в возмещении обществу частично суммы НДС, заявленной к возмещению.

Управление Федеральной налоговой службы по Нижегородской области решением от 15.04.2019 № 09-12/08137@ оставило без изменения указанные решения инспекции, отказав в удовлетворении апелляционной жалобы общества.

Не согласившись с ненормативными правовыми актами инспекции, общество обратилось в арбитражный суд с заявлением, в котором просило

признать решения от 22.01.2019 № 12178 и от 22.01.2019 № 235 недействительными.

Решением Арбитражного суда Нижегородской области от 06.11.2020, оставленным без изменения постановлением Первого арбитражного апелляционного суда от 26.02.2021, в удовлетворении заявленных требований отказано.

Арбитражный суд Волго-Вятского округа постановлением от 07.06.2021 оставил состоявшиеся по делу судебные акты без изменения.

В кассационной жалобе, поданной в Верховный Суд Российской Федерации, общество, ссылаясь на существенные нарушения судами трех инстанций норм материального права, просит отменить решение суда первой инстанции, постановления арбитражных судов апелляционной и кассационной инстанций.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Антоновой М.К. от 29.11.2021 кассационная жалоба общества вместе с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

В отзыве на кассационную жалобу инспекция просит оставить обжалуемые судебные акты без изменения.

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 29114 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемых судебных актов, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации приходит к выводу, что кассационная жалоба подлежит удовлетворению, а обжалуемые судебные акты - отмене по следующим основаниям.

Как установлено судами и подтверждается материалами дела, налогоплательщик ведет деятельность в сфере внутреннего водного грузового транспорта, специализируясь на перевозках наливных грузов по внутренним и международным водным маршрутам.

Обществом с ограниченной ответственностью «В.Ф. Танкер», правопреемником которого является налогоплательщик, с иностранной компанией Nevilford Trading LTD (Великобритания) заключены контракты - танкерные рейсовые чартеры от 05.04.2017 №199/17, 07.04.2017 №104/17, 19.04.2017 №108/17, 19.04.2017 №108/17, 27.04.2017 №125/17, 05.05.2017 №133/17, 28.04.2017 №124/17, 26.05.2017 №144/17, по условиям которых общество обязалось транспортировать грузы из портов погрузки в Туркменистане, Грузии, Греции в порты выгрузки вне российских территориальных вод, находящиеся в Украине, Туркменистане, Греции, Азербайджане.

В ходе транспортировки груза суда общества, на которых перевозились иностранные грузы, проходили по территории Российской Федерации с заходом в российские порты г.Астрахани и г.Ростова-на-Дону (таможенные посты), а сами грузы на период следования по территории Российской Федерации – помещались под режим таможенного транзита.

В отношении стоимости услуг по перевозке, оказанных за 2 квартал 2017 года на основании указанных танкерных рейсовых чартеров, обществом применена ставка НДС 0 процентов, предусмотренная подпунктом 3 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс) и заявлены налоговые вычеты в сумме 38 236 729 рублей в отношении товаров (работ, услуг), приобретенных на территории Российской Федерации для осуществления вышеуказанных перевозок.

Основанием для отказа в применении налоговых вычетов, возмещения налога и вынесения оспариваемых ненормативных правовых актов, послужил вывод налогового органа о том, что в силу положений статьи 148 Налогового кодекса территория Российской Федерации не является местом реализации услуг, оказанных обществом, в связи с чем в их отношении не может быть применена ставка НДС 0 процентов и заявлены налоговые вычеты.

Суды трех инстанций, соглашаясь с выводом налогового органа и отказывая в удовлетворении заявленных обществом требований,

руководствовались положениями статей 115 и 117 Кодекса торгового мореплавания Российской Федерации (далее - КТМ РФ), статей 146 и 148 Налогового кодекса и исходили из того, что спорные операции не имеют экономической привязки к территории Российской Федерации и нейтральны для ее экономического пространства; страной назначения (потребления) услуг по перевозке явилось иностранное государство (Великобритания), в связи с чем спорные услуги не могут считаться оказанными на территории Российской Федерации.

Как отметили суды, в данном случае пункты отправления и пункты назначения перевозки не находятся на территории Российской Федерации. Факт прохождения морского судна через территорию Российской Федерации связан с расположением водных путей, а факт захода судна в российские порты г.Астрахани и г.Ростова-на-Дону - вызван необходимостью таможенного оформления груза в соответствии с требованиями таможенного законодательства, то есть обусловлен исключительно целью соблюдения надзорных процедур и не изменяют маршрута перевозки, указанного в контрактах и первичных документах.

При этом суды отклонили доводы общества о необходимости применения подпункта 4² пункта 1 статьи 148 Налогового кодекса для целей определения места реализации оказанных услуг, мотивировав свой вывод тем, что названная норма регулирует налоговые последствия оказания услуг в пользу непосредственного перевозчика, осуществляющего транспортировку товаров по территории Российской Федерации в режиме международного таможенного транзита, и нуждающегося в дополнительных услугах, связанных с такой перевозкой (сопровождение груза, обеспечение безопасного прохождения судна, техническое обслуживание и т.д.). В данном случае налогоплательщик не оказывал таких услуг, поскольку предметом заключенных им контрактов являлась транспортировка, то есть непосредственно перевозка грузов, а не вспомогательные услуги, связанные с перевозкой.

Поскольку материальные ресурсы приобретены обществом для осуществления операций, не признаваемых объектом налогообложения, по выводу судов, в силу пункта 2 статьи 171 Налогового кодекса общество не вправе принимать к вычету суммы НДС, предъявленные поставщиками ресурсов.

Между тем судами не учтено следующее.

В соответствии с пунктами 1 и 3 статьи 3 Налогового кодекса законодательство о налогах и сборах исходит из всеобщности и равенства налогообложения, необходимости взимания налогов в соответствии с их экономическим основанием и недопустимости произвольного налогообложения, что предполагает необходимость учета экономических аспектов регулирования в сфере налогообложения при разрешении споров.

Как неоднократно указывалось в решениях Конституционного Суда Российской Федерации (постановления от 28.03.2000 № 5-П, от 03.06.2014 № 17-П, от 10.07.2017 № 19-П, от 28.11.2017 № 34-П, от 30.06.2020 № 31-П, определение от 19.10.2021 № 2134-О и др.) и кассационной практике Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации (определения от 03.10.2017 № 305-КГ17-4111, от 13.09.2018 № 309-КГ18-7790, от 25.01.2021 № 309-ЭС20-17277 и др.), по своей экономико-правовой природе НДС является косвенным налогом на потребление товаров (работ, услуг), взимаемым на каждой стадии их производства и реализации субъектами хозяйственного оборота до передачи потребителю, исходя из стоимости (цены), добавленной на каждой из указанных стадий, и перелагаемым на потребителей в цене реализуемых им товаров, работ и услуг. В процессе производства и коммерческой реализации товаров (работ, услуг) расходы поставщика по уплате налога в бюджет фактически перекладываются на покупателя, который, осуществляя, в свою очередь, реализацию полученного товара как поставщик, также получает компенсацию, но уже от последующего покупателя. Цепь переложения налога завершается тогда, когда имеет место

реализация товаров (работ, услуг) их потребителю, который и несет фактическое налоговое бремя НДС.

В связи с этим объектом налогообложения признаются, по общему правилу, операции по реализации товаров (работ, услуг) именно на территории Российской Федерации, а обложение НДС экспортируемых товаров (работ, услуг) осуществляется по принципу страны назначения, предполагающему взимание НДС в том государстве, в котором будет происходить конечное потребление товаров (работ, услуг), вне зависимости от места их производства.

Переложение бремени фактической уплаты налога, собранного в Российской Федерации при обращении экспортированных товаров (работ, услуг), на конечного потребителя в иностранном государстве невозможно. В связи с этим взимание НДС по принципу страны назначения при совершении экспортных операций предполагает необходимость применения налоговой ставки 0 процентов, то есть создание фикции обложения налогом (без его уплаты), в результате чего у налогоплательщика возникает право на принятие к вычету сумм налога, уплаченного поставщикам в Российской Федерации (постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 30.06.2020 № 31-П, определения от 15.05.2007 № 372-О-П, от 05.02.2009 № 367-О-О, от 02.04.2009 № 475-О-О и др.).

Таким образом, в системе норм главы 21 Налогового кодекса применение ставки НДС 0 процентов в отношении операций с экспортируемыми товарами (работами, услугами), конечное потребление которых происходит за пределами территории Российской Федерации, предопределяется правовой природой указанного налога, обусловлено целями избежания двойного налогообложения операции в стране происхождения и в стране назначения, целями поддержания конкурентоспособности экспортируемых товаров (работ, услуг). Трансграничный характер деятельности налогоплательщика сам по себе не является обстоятельством, исключающим признание соответствующих операций облагаемыми НДС в Российской Федерации, а напротив, выступает поводом для определения законодателем операций, в частности, связанных

с экспортом товаров (работ, услуг), в отношении которых должен применяться правовой режим ставки НДС 0 процентов.

Исходя из положений подпункта 5 пункта 1 статьи 148 Налогового кодекса, по общему правилу работы и услуги, выполняемые (оказываемые) на территории Российской Федерации, облагаются НДС, если Российская Федерация является местом деятельности исполнителя - организации или индивидуального предпринимателя.

В частности, на основании подпункта 4² пункта 1 статьи 148 Налогового кодекса территория Российской Федерации признается местом реализации услуг (работ), непосредственно связанных с перевозкой и транспортировкой товаров, помещенных под таможенную процедуру таможенного транзита при перевозке товаров от места прибытия на территорию Российской Федерации до места убытия с территории Российской Федерации, оказываемых (выполняемых) организациями или индивидуальными предпринимателями, местом осуществления деятельности которых признается территория Российской Федерации. В отношении данных услуг согласно подпункту 3 пункта 1 статьи 164 применяется ставка НДС 0 процентов.

Из содержания приведенных положений Налогового кодекса вытекает, что в отношении услуг (работ), непосредственно связанных с перевозкой и транспортировкой товаров в порядке международного транзита, признается наличие их тесной связи с территорией Российской Федерации, если исполнителями услуг (работ) являются российские хозяйствующие субъекты, а сама перевозка (транспортировка) - осуществляется через территорию Российской Федерации, в том числе с использованием российской транспортной инфраструктуры.

Поскольку заказчиками перевозки (транспортировки) грузов, следующих транзитом, как правило, являются иностранные лица (поставщики или покупатели грузов, экспедиторы или перевозчики, привлекающие российских исполнителей для осуществления отдельных этапов перемещения грузов), для российских исполнителей рассматриваемые услуги (работы) являются

экспортируемыми, а переложение бремени фактической уплаты налога на конечного потребителя услуг (работ) - оказывается невозможным.

С учетом изложенного выше, это является основанием установления законодателем для данного вида услуг (работ) правила о применении ставки НДС 0 процентов и позволяет налогоплательщику - исполнителю заявлять к вычету (возмещению) суммы НДС, предъявленные его контрагентами при приобретении товаров (работ, услуг), необходимых для осуществления транзитной перевозки (транспортировки). Следовательно, выводы судов о том, что спорные операции не имеют экономической привязки к территории Российской Федерации, нейтральны для ее экономического пространства и не формируют облагаемые НДС операции, являются ошибочными.

Не могут быть признаны правомерными также выводы судов о допустимости применения положений подпункта 4² пункта 1 статьи 148 и подпункта 3 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса только к вспомогательным услугам, исключая саму перевозку (транспортировку) грузов, поскольку такое толкование противоречит целевому назначению данных норм, как призванных обеспечить налогообложение экспортируемых российскими хозяйствующими субъектами услуг (работ) в соответствии с принципом страны назначения, создать дополнительные экономические стимулы для организации международного транзита грузов через территорию Российской Федерации, в том числе стимулы для использования в целях международного транзита пролегающих через Российскую Федерацию водных путей.

Применение различных подходов при взимании НДС в отношении самой перевозки (транспортировки) груза и в отношении вспомогательных услуг не основано и на буквальном содержании подпункта 4² пункта 1 статьи 148 Налогового кодекса, в котором понятия «услуги по перевозке и транспортировке» и «услуги, непосредственно связанные с перевозкой и транспортировкой» не употребляются отдельно, как это сделано законодателем в пункте 4¹ пункта 1 статьи 148 Налогового кодекса

в отношении перевозок (транспортировки) товаров, не помещенных под таможенный режим таможенного транзита. Напротив, использование в подпункте 4² пункта 1 статьи 148 Налогового кодекса более общего термина («услуги, непосредственно связанные с транспортировкой и перевозкой товаров») вызвано необходимостью одновременно урегулировать вопрос налогообложения как самой перевозки (транспортировки) грузов, так и вспомогательных услуг, оказанных российскими налогоплательщиками в пользу иностранных заказчиков перевозки (транспортировки).

Формулируя данный вывод, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации также принимает во внимание волю законодателя, который при принятии Федерального закона от 29.11.2014 № 382-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» и внесении поправок в статьи 148, 164 (подпункт 2¹¹ пункта 1), 165 (подпункт 3¹⁰) Налогового кодекса подтвердил в качестве общего правила, что ставка НДС 0 процентов применяется в отношении услуг по транспортировке различными видами транспорта товаров, при условии их помещения в таможенный режим таможенного транзита, и предусмотрел исключение из этого правила для транзитных перевозок воздушными судами грузов с технической посадкой на территории Российской Федерации, а именно, исключил необходимость помещения товаров под таможенный режим транзита для применения ставки НДС 0 процентов в отношении упомянутых услуг в связи с особенностями функционирования Евразийского экономического союза.

Как указывалось обществом и не оспаривалось налоговым органом, в рассматриваемой ситуации большая часть водного пути от места погрузки до места назначения пролегла через территорию Российской Федерации, в том числе через Волго-Донской канал, с обязательным заходом в российские порты г. Астрахани, г. Ростова-на-Дону, и факультативным заходом в порт г. Красноармейск. Перевозимые иностранные товары были помещены под

таможенную процедуру таможенного транзита в соответствии с главой 32 Таможенного кодекса Таможенного союза.

Заход в российские порты был обусловлен не только необходимостью прохождения надзорных процедур (в том числе таможенных), но и технологической необходимостью бесперебойного снабжения судов товарами, работами и услугами, необходимыми для их функционирования во время движения по российским водным путям. Основными приобретенными товарами являлись судовое топливо, мазут и судовое масло. В процессе приобретения на территории России товаров, работ и услуг, необходимых для обеспечения деятельности судов, обществом был уплачен «входящий» НДС, выставленный российскими продавцами (исполнителями) и заявлен к вычету при исчислении НДС за 2 квартал 2017 года.

Данные доводы налогоплательщика по существу не оспаривались налоговым органом, не были опровергнуты в ходе рассмотрения дела и свидетельствуют о наличии оснований, предусмотренных подпунктом 4² пункта 1 статьи 148 и подпункта 3 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса, для применения налоговой ставки НДС 0 процентов при оказании услуг обществом и применения налоговых вычетов в отношении товаров (работ, услуг), приобретенных для целей осуществления транспортировки грузов.

Вопреки позиции инспекции, то обстоятельство, что транспортировка грузов осуществлялась обществом на основании тайм-чартеров, не могло являться основанием для отказа в применении налоговых вычетов и возмещения налога, поскольку пункт 4² пункта 1 статьи 148, подпункт 3 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса не ограничивают сферу своего применения конкретными типами гражданско-правовых договоров, на основании которых должна осуществляться транспортировка товаров. Напротив, как прямо указано в статье 198 КТМ РФ, договоры фрахтования судна на время (тайм-чартер) заключаются для целей торгового мореплавания, в том числе для перевозок грузов фрахтователем. При этом положения пункта 4² пункта 1 статьи 148 Налогового кодекса являются специальными

по отношению к общим правилам определения места реализации работ (услуг), в том числе по отношению к положениям абзаца второго пункта 2 данной статьи.

Также нельзя согласиться с доводами инспекции, поддержанными судами, о том, что условием применения налоговой ставки НДС 0 процентов в соответствии с подпунктом 3 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса является осуществление перевозки (транспортировки) груза исключительно в пределах территории Российской Федерации, что подразумевает выгрузку (погрузку) товаров в российских портах. Данные доводы не согласуются с пунктом 15 статьи 2 Федерального закона от 08.12.2003 № 164-ФЗ «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности», в силу которого международный транзит предполагает перемещение через территорию Российской Федерации товаров, транспортных средств в ситуации, когда такое перемещение является лишь частью пути, начинающегося и заканчивающегося за пределами территории Российской Федерации.

Таким образом, при рассмотрении дела судами первой и апелляционной инстанций допущено неправильное толкование и применение положений главы 21 Налогового кодекса, что привело к неправильному разрешению спора. Вопреки требованиям статьи 286 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации арбитражный суд кассационной инстанции не устранил ошибки, допущенные судами первой и апелляционной инстанций.

Принимая во внимание изложенное, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации находит, что состоявшиеся по делу решение суда первой инстанции, постановление суда апелляционной инстанции и постановление суда кассационной инстанции подлежат отмене на основании части 1 статьи 291¹¹ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации как принятые при существенном нарушении норм материального права.

Инспекцией не оспаривалось, что налогоплательщиком соблюдены условия принятия к вычету спорных сумм НДС, установленные

статьями 169, 171 – 172 Налогового кодекса, в том числе связанные с документальным подтверждением права на вычет налога, использование приобретенных товаров (работ, услуг) в деятельности, связанной с перевозкой грузов в порядке международного транзита по вышеназванным танкерным рейсовым чартерам, что подтверждено представителем налогового органа в судебном заседании в Верховном Суде Российской Федерации.

Поскольку все обстоятельства, имеющие в соответствии с частью 2 статьи 65, частью 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации значение для правильного рассмотрения дела установлены судами, инспекцией не установлены иные обстоятельства, препятствующие применению налоговых вычетов, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации полагает возможным разрешить спор по существу, без передачи дела на новое рассмотрение, удовлетворив требования общества.

Руководствуясь статьями 167, 291¹¹ - 291¹⁵ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

определила:

решение Арбитражного суда Нижегородской области от 06.11.2020, постановление Первого арбитражного апелляционного суда от 26.02.2021, постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 07.06.2021 по делу № А43-25632/2019 отменить.

Заявленные требования акционерного общества «Судоходная компания «Волжское пароходство» удовлетворить.

Решения Инспекции Федеральной налоговой службы по Нижегородскому району города Нижнего Новгорода от 22.01.2019 № 12178 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения

и № 235 об отказе в возмещении частично суммы налога на добавленную стоимость, заявленной к возмещению, признать недействительными.

Председательствующий судья

М.К.Антонова

Судья

А.Г.Першутов

Судья

Д.В.Тютин